

## РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

### REFORM OF ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING ACCORDING TO INTERNATIONAL STANDARDS

*Здійснено аналіз вітчизняної нормативної бази бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Проведено порівняльний аналіз міжнародних стандартів фінансової звітності і положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Надані практичні рекомендації щодо удосконалення вітчизняного бухгалтерського обліку та фінансової звітності.*

*Осуществлен анализ отечественной нормативной базы бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Проведен сравнительный анализ международных стандартов финансовой отчетности и положений (стандартов) бухгалтерского учета. Даны практические рекомендации по совершенствованию отечественного бухгалтерского учета и финансовой отчетности.*

*The analysis of national regulatory framework for accounting and financial reporting. A comparative analysis of International Financial Reporting Standards and Regulations (standards) of accounting. The practical recommendations for improvement of national accounting and financial reporting.*

**Ключові слова:** звітність, міжнародні стандарти, облік, реформування

**Вступ.** В Україні відбуваються процеси реформування системи обліку та фінансової звітності, зумовлені зміною економічної системи та інтеграцією до Європейського Союзу (ЄС). Запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (МСБО, МСФЗ) дасть змогу усунути економічні і торговельні бар'єри, активізувати надходження іноземних інвестицій, виходити на міжнародні ринки капіталу, створити конкурентоспроможне ринкове середовище.

В країні мають місце невідповідність і неузгодженість у діяльності вищих законодавчих органів щодо повноважень і компетенції з питань розробки та впровадження П(С)БО, відсутність професійної компетентності бухгалтерів, наявність прогалин у податковому обліку, що певною мірою стримує інноваційний розвиток вітчизняної економіки. Необхідним засобом ведення міжнародного бізнесу та формування належної економічної політики має стати бухгалтерський облік, адаптований до вимог МСФЗ.

Предметом досліджень МСФЗ/МСБО стали праці вітчизняних вчених: Ф. Бутинця, С. Голова, Н. Горицької, В. Костюченко, Ю. Кузьмінського, Є. Мниха, М. Лучко, М. Пушкаря, В. Пархоменка, В. Сопка, Н. Ткаченко. Нормативно-законодавчі документи стосовно регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності містять акценти, які є специфічними для певної країни і водночас є актуальними для інших країн. Додамо до сказаного, що не виключається можливість введення окремих галузевих інструкцій, інших нормативних документів, які б ураховували пріоритет певного виду промисловості, притаманний даному регіону країни. Необхідність пошуку шляхів адаптації вітчизняного обліку та звітності до вимог міжнародних облікових нормативів обумовили вибір теми статті.

**Постановка завдання.** Мета дослідження – опрацювання теоретичних положень і розроблення практичних рекомендацій щодо удосконалення вітчизняного бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Завдання дослідження – проаналізувати особливості національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Здійснити порівняльний аналіз міжнародних стандартів фінансової звітності і положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Виявити та систематизувати основні фактори впливу на становлення системи обліку та фінансової звітності в умовах адаптації до міжнародних стандартів.

**Результати дослідження.** Необхідним засобом ведення міжнародного бізнесу, виходу на міжнародні ринки капіталу та формування національної економічної політики має стати адаптація вітчизняного бухгалтерського обліку – процес конструктивного зближення міжнародних облікових систем шляхом узгодження і доповнення вітчизняних П(С)БО, фінансової звітності, податкового законодавства. На формування системи бухгалтерського обліку в країні істотно впливають: економічна ситуація; законодавче регулювання питань обліку; відкритість фінансової інформації; податковий облік як підсистема бухгалтерського обліку; система оподаткування; методи оцінки статей балансу; джерела фінансування; міжнародні відносини. Враховуючи спробу України активно здійснювати економічну політику реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, Програму реформування бухгалтерського обліку, варто, однак, зазначити, що належного втілення вказане в облікову практику не знайшло. Зокрема, в Законі України (ЗУ) «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] не відображено обов'язкове складання фінансової звітності за міжнародними стандартами акціонерними товариствами і банківськими структурами. В П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [2] і Господарському кодексі не уточнено перелік суб'єктів, які мають право займатися спільною діяльністю. Також не визначено умови оподаткування внесків учасників у спільну діяльність та їх повернення. Це зумовлює суттєві відмінності між балансовою і справедливою вартістю

об'єкта основних засобів та неточне формування собівартості продукції. В П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [3] потребує уточнення методика оцінки справедливої вартості ідентифікованих активів і зобов'язань та амортизаційної політики гудвілу. У П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність» [4] на не достатньому рівні висвітлено умови неподання материнськими підприємствами консолідованої фінансової звітності. Наголосимо, що лише банківські установи готують фінансову звітність згідно з МСФЗ, інші суб'єкти господарювання оприлюднюють фінансову звітність, складену відповідно до П(С)БО. Суб'єкти господарювання готують фінансову звітність згідно з МСФЗ лише на вимогу банків з метою отримання кредиту, задоволення потреб іноземного інвестора чи на вимогу материнського підприємства, що працює відповідно до вимог МСФЗ. У країнах ЄС, після затвердження Європейським Парламентом пропозиції Комісії з цінних паперів та фондової біржі щодо обов'язкового складання консолідованої звітності за МСФЗ не пізніше 2009 р., 73 % суб'єктів господарювання перейшли на міжнародні стандарти, з них за країнами: у Бельгії і Люксембурзі – 79 %, Греції – 54 %, Франції – 72 %, Німеччині – 87 %, Італії – 54 %, Нідерландах – 92 %, Польщі – 65 %, Іспанії – 85 %, Туреччині – 69 %, Великобританії – 75 % і т. д. Методологічні засади формування інформації про запаси в обліку та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 9 «Запаси» [5], в частині обліку готової продукції – П(С)БО 16 «Витрати» [6]. Загальний підхід до обліку запасів і вимоги до розкриття інформації про них у фінансовій звітності наведено в МСБО 2 [7]. Одне з питань, що розкривається в МСБО 2, присвячено обліку запасів – визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив і переноситись на майбутні періоди до моменту визнання доходів. Згідно з МСБО 2, запаси включають товари, готову продукцію, незавершене виробництво, основні і допоміжні матеріали (витрати на послуги за МСБО 18 «Дохід»). У П(С)БО 9 в перелік запасів включені всі групи запасів згідно з МСБО 2, крім МШП. Те, що МШП у вітчизняному нормативі належать до оборотних засобів, хоча і включають об'єкти, які не зовсім підходять визначенню даних оборотних активів, на нашу думку, не відповідає вимогам МСБО 2. Необоротні активи не призначені для реалізації найближчим часом, а оборотні – призначені для перетворення їх у грошові кошти. Відзначимо умовність такого підходу. Наприклад, деякі основні засоби простіше обернути в грошові кошти, ніж у готову продукцію. Розмежування МШП між запасами і основними засобами здійснюється за часовим критерієм: об'єкти, використовувані більше одного року або звичайного операційного циклу, належать до основних засобів, у протилежному випадку – до запасів. У МСБО 16 «Основні засоби» [8] визначено, що запасні частини і допоміжне обладнання відображаються як запаси та визнаються прибутком/збитком у процесі їх споживання. Запасні частини розглядаються як основні засоби у разі, якщо очікується їх використання більше одного року. У

МСБО 16 не визначено з приводу одиниці оцінки для визнання з чого складається об'єкт основних засобів.

Необхідне переконання щодо застосування критеріїв визнання згідно з конкретною ситуацією на суб'єкті господарювання.

Суб'єктом господарювання визнаються витрати на основні засоби за часом їх виникнення. Такі витрати складаються з витрат, понесених спочатку на придбання об'єкта основних засобів, а в подальшому на його збільшення, заміну, обслуговування. Згідно з П(С)БО 9, у балансі суб'єкта господарювання запаси відображаються за: первісною вартістю; чистою вартістю реалізації; справедливою вартістю. Суб'єкти господарювання для відображення в балансі і фінансовій звітності запасів у грошовій оцінці використовують ціни: придбання; поточні; відтворення. Одним із недоліків структури грошового вимірника вартості, на нашу думку, є відсутність стабільності грошової одиниці щодо вибраної одиниці вартості. Для збереження об'єктивності оцінки запасів вони відображаються в обліку і звітності за найменшою з оцінок – первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Сума часткового списання вартості запасів до чистої вартості реалізації визначається витратами періоду, в якому їх переоцінено (стаття «Інші операційні витрати» ф. № 2 «Звіт про фінансові результати»). Дооцінка запасів як окрема процедура в П(С)БО 9 також не передбачена. Це пов'язано з дотриманням принципу обачності в оцінці для усунення завищення вартості запасів, а також принципу співвідношення доходів і витрат.

Згідно з МСБО, у звітному балансі матеріали оцінюються за мінімально можливою вартістю, яку отримують порівнянням фактичної собівартості придбаних матеріалів з їх ринковими цінами на період складання звітного балансу. Відповідно до МСБО 2, запаси оцінюються за найменшим з двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Собівартість запасів повинна включати витрати на придбання, переробку й інші витрати, понесені за період доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення у теперішній стан. Даний підхід базується на принципі обачності, відповідно до якого активи і доходи не повинні бути завищені, а витрати і зобов'язання занижені. Таким чином забезпечується об'єктивність оцінки запасів в умовах нестабільності цін. Даний підхід вимагає зниження ціни на запаси до можливої чистої ціни продажу за умови, що вона нижча за собівартість та зворотної їх переоцінки за собівартістю за умови, що остання в результаті зростання цін на них нижча за можливу ціну продажу. У П(С)БО 9, на наш погляд, недостатньо повно розкрито питання щодо оцінки запасів за найменшою з собівартості і чистою вартістю реалізації. Для підтвердження, що це правило відповідає вимогам МСБО 2, пропонуємо розглянути такі ситуації. Припустимо, що на кінець звітного року ринкова ціна на запаси стала нижче за їх собівартість, тобто створюється резерв від їх знецінення за рахунок різниці (1):

$$PEЗ = C - P,$$

1)

де РЕЗ – величина резерву; С – собівартість запасів; Р – ринкова ціна; З – запаси.

У фінансовій звітності вартість запасів з урахуванням резерву показується за найменшою з оцінок, тобто за ринковою ціною (2):

$$З = С - РЕЗ = С - С + Р = Р, \quad 2)$$

Отже, вимога МСБО 2 виконується. Припустимо, що на кінець наступного звітного року ринкова ціна на запаси зросла і стала вищою за їх собівартість. Резерв при цьому не створюється, а запаси у звітності показуються за собівартістю, яка в даному випадку нижча за ринкову ціну. Тобто, вимога МСБО 2 також виконується (3):

$$З = С \quad 3)$$

Формування резервів від зниження вартості запасів для відображення їх на кінець звітного року фактично є механізмом реалізації у вітчизняному законодавстві їх оцінки за найменшою величиною між собівартістю і поточною ринковою ціною. З огляду на відмінності в термінах «поточна ринкова ціна» і «можлива чиста ціна продажу», вважаємо, що оцінка запасів в П(С)БО 9 і в МСБО 2 виконується аналогічно. Оскільки у вітчизняних нормативних документах питання практичної реалізації правила оцінки запасів за найменшою величиною не достатньо опрацьовані, вважаємо доцільним скористатися розробками, які існують у міжнародній практиці. Вимагає також більш чіткого доопрацювання у національному законодавстві поняття поточних ринкових цін, адже незрозуміло, чи однотипні вони до можливої чистої ціни реалізації, використовуваної в МСБО 2.

Проблемним питанням залишається також подальша розробка методики визначення ринкових цін. Зауважимо, що МСБО 2 надає розрахунку можливої чистої ціни реалізації вагоме значення і ґрунтовно розкриває підходи до її визначення у статтях 28 і 29. Потребує уточнення у вітчизняному законодавстві підхід до оцінки запасів за умови, коли ринкова ціна на них стала нижчою за собівартість, але й передбачувана ціна продажу готової продукції, в яку вони включені, нижчою за собівартість не стала. Оскільки дана проблема не розглядається в П(С)БО 9, припустимо, що до цих видів запасів буде застосовуватись загальний підхід, який не відповідає вимогам МСБО 2. Загальний підхід до формування собівартості запасів за вітчизняним і міжнародним стандартами подібний, оскільки в собівартість запасів включаються витрати, безпосередньо пов'язані з їх придбанням чи виготовленням, і не включаються загальногосподарські й інші подібні витрати, що не пов'язані з цим процесом. Необхідно звернути увагу також ще на одну тенденцію, яка типова для МСБО, зокрема, на підхід до відображення витрат на позики і курсові різниці. МСБО 23 «Витрати на позики» [9] ідентифікує

обмежені обставини, якщо витрати на позики включаються в собівартість запасів. Суб'єкт господарювання купує запаси згідно з умовами договору про відстрочення розрахунків. Якщо угода фактично містить елемент фінансування (наприклад, різницю між ціною придбання за нормальних умов кредиту і оплатою відповідної суми коштів), підхід визнається як витрати на відсотки протягом усього періоду фінансування. Отже, підхід вимагає віднесення витрат на позики і курсові різниці на витрати і доходи суб'єкта господарювання.

У П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [10] визначено, що в разі позичання коштів для створення кваліфікаційного активу сумою фінансових витрат, яка включається в собівартість даного активу, є фактичні, визнані у звітному періоді фінансові витрати, пов'язані з таким позиченням за вирахуванням доходу від тимчасового фінансового інвестування позичених коштів. Таким чином, в П(С)БО 31 вказується на необхідність включення відсотків на позики у фактичну собівартість запасів у разі, якщо вони призначені для їх придбання.

Згідно з МСБО 16, основні засоби оцінюються за справедливою вартістю або за історичною собівартістю. Відповідно до МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [11], незалежно від того, визначається балансова вартість на основі історичної собівартості чи справедливої вартості, якщо сума в іноземній валюті, вона перераховується у гривні. Балансова вартість деяких статей визначається порівнянням двох або кількох сум. Вплив такого порівняння полягає в тому, що збиток від зменшення корисності визнається в національній валюті, і не визнається в іноземній валюті чи навпаки. Підкреслимо, що згідно з вимогами МСБО 16 необхідно визнавати прибутки/збитки, що виникають від переоцінки основних засобів, у власному капіталі. Якщо такий актив оцінюється в іноземній валюті, п. 23 МСБО 21 вимагає перераховувати переоцінену суму за курсом на дату визначення вартості, що призводить до курсової різниці, яка також визнається у власному капіталі. Отже, умовою включення у вартість запасів курсових різниць за МСБО 21 є наявність девальвації або зниження вартості валюти. Підкреслимо, що в П(С)БО не визначено щодо неї обмежувальної умови.

Відображення витрат на позики також не достатньо врегульовані у вітчизняному законодавстві. У фінансових звітах має бути розкрита така інформація: складові облікової політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використовувані формули для розрахунку їх собівартості; загальна балансова вартість запасів і балансова вартість згідно їх класифікації на суб'єкті господарювання; балансова вартість запасів, що відображена за чистою вартістю реалізації; балансова вартість запасів, відображена за справедливою вартістю мінус витрати на продаж; сума будь-якого часткового списання, визнана як витрати періоду; сума будь-якого сторнування, будь-якого часткового списання, визнана як зменшення суми запасів та як витрати періоду; ситуації, що зумовили сторнування часткового списання запасів.

Вітчизняні нормативи зберігають окремі відмінності порівняно з МСБО, практично за всіма проаналізованими ознаками. Це призводить до того, що незважаючи на подібність підходів до обліку запасів, їх показники у звітності, складені за вітчизняним і міжнародним стандартами різні. Саме тому важливо продовжувати реформування національного обліку до його наближення до вимог МСБО. Принципи обліку та складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ, GAAP-US і П(С)БО можна об'єднати в такі групи: вимоги до якості інформації; принципи обліку інформації (відображення інформації в обліку); елементи фінансової звітності (таблиця).

*Таблиця*

Принципи обліку та складання фінансової звітності згідно з МСФЗ, GAAP-US та П(С)БО

МСФЗ	GAAP – US	П(С)БО України
Документ, що визначає принципи		
Концептуальні основи підготовки та подання фінансової звітності	Положення про концепції фінансового обліку	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Принципи обліку та складання фінансової звітності		
Принципи щодо якості інформації		
Зрозумілість	Зрозумілість	-
Доречність	Доречність	-
- суттєвість	Істотність	-
Достовірність	Надійність	-
- правдиве подання	-	-
- превалювання сутності над формою	-	Превалювання сутності над формою
- нейтральність	-	-
- обачність	-	Обачність
- повнота	-	Повне висвітлення
Зіставність	Порівнянність	Нарахування та відповідність доходів і витрат (порівнянність)
Принципи, що не використовуються в МСФЗ		
-	-	Послідовність
-	-	Автономність
-	-	Історичної собівартості
-	-	Єдиний грошовий вимірник
-	-	Періодичність
-	-	Безперервність

**Висновки.** Ефективність здійснення обліку, відображення достовірних даних звітності дочірніх підприємств вимагає удосконалення методів складання консолідованої фінансової звітності за рахунок розширення переліку умов неподання материнськими підприємствами консолідованої фінансової звітності та виключення з консолідації суб'єктів господарювання, які цей суб'єкт господарювання контролює, шляхом внесення змін до П(С)БО 20. Вимагає ґрунтовного визначення у П(С)БО поняття поточних ринкових

цін, оскільки незрозуміло, чи однотипні ціни до можливої чистої вартості реалізації, використовуваної у МСБО 2. МСБО 23 ідентифікує обмежені обставини, коли витрати на позики включаються у собівартість запасів. У П(С)БО 31 визначено включати відсотки на позики у фактичну собівартість запасів у разі, коли вони призначені для їх придбання. Умовою включення у вартість запасів курсових різниць за МСБО 21 є наявність девальвації або зниження вартості валюти. У П(С)БО також не визначено щодо цієї обмежувальної умови. Згідно з П(С)БО 9, при відпуску запасів у виробництво оцінка їх здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; ФІФО; нормативних витрат; ціни продажу. Згідно з МСБО 2, у разі, коли отримані результати приблизно дорівнюють собівартості, використовуються методи стандартних витрат чи роздрібних цін. На відміну від вимог МСБО у П(С)БО наднормативні втрати можуть включатися у собівартість продукції.

### Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Із змінами і доповненнями, внесеними законами України від 11.05.2000 р. № 1707-III, від 9.02.2006 р. № 3422-IV.
2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції». Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 17.05.2000 р. за № 284/4505. Із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 23.05.2003 р. № 363.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 23.07.1999 р. за № 499/3792. Із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 25.09.2009 р. № 1125.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.07.1999 р. № 176. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 12.08.1999 р. за 553/3846. Із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 25.09.2009 р. № 1125.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: офіц. текст [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246, із змінами і доповненнями, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 11.12.06 р. № 1176] / [Електронний ресурс]. – 2006. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: офіц. текст [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318, із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну від 11.12.2006 р. № 1176]. – 2006. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0027-00>
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси»: офіц. текст [цей Стандарт змінює МСБО 2 «Запаси» (переглянутий в 1993 р.)]. – 2005. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/92420/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E\\_.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92420/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E_.pdf)
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: офіц. текст [цей Стандарт замінює МСБО 16 «Основні засоби» (переглянутий в 1998 р.)]. – 2008. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/92427/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E\\_16.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92427/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E_16.pdf)



9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО 23 «Витрати на позики»: офіц. текст [цей МСБО набирає чинності для фінансових звітів з 01.01.1995 року або пізніше ]. – 2008. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/92436/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E\\_23.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92436/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E_23.pdf).
10. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»: офіц. текст [затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 ]. – 2006. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0610-06>
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»: офіц. текст :[цей Стандарт замінює МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» (переглянутий в 1993 р.)]. – 2008. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/document/92433/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E\\_21.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92433/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E_21.pdf)